

关于会计基本假设的再认识

Re-recognition of Accounting Fundamental Hypothesis

杜兴强

摘要 从会计基本假设对会计目标、会计对象和会计要素定义以及其确认和计量的重大影响入手,认为随着会计环境的变迁,应该对会计基本假设进行重新研究;嗣后,从历史发展和逻辑分析的角度,对公认的四项会计基本假设(会计主体、持续经营、会计分期和货币计量)的概念层次进行重新划分,提出自己的新观点;最后对四项会计基本假设的内涵进行适当的修正,并提出增添会计计量属性假设的新思路。

关键词 会计基本假设 会计主体 持续经营 会计分期 货币计量 币值稳定不变 概念层次 会计计量属性

Abstract The paper begins with discussing the influence of basic accounting postulates(BAP) on accounting objective, accounting object, accounting elements and their recognition and measurement, based on which, author thinks it should be the case to re- research BAP with the changing of accounting environment. Then, the pape re- classifies the conceptual level of BAP including the accounting entity, going concern, accounting period and money measurement, with contain some new thoughts of the author. Finally the paper modifies the connotations of BAP, and suggusts amending the attribute of accounting measurement.

Key words Basic accounting postulates Accounting entity Going concern Accounting period Money measurement Stable money value Conceptual level Attribute of accounting measurement

1 引言

会计基本假设属于会计基本理论范畴,在财务会计概念框架和会计理论体系中具有不可忽视的地位。会计研究者一般将最早探讨会计基本假设的殊荣赋予佩顿(Paton)。自佩顿开始,佩顿和利特尔顿(Litlton)、穆尼茨(Moonitz)、钱伯斯(R• J• Chambers)、美国伊利诺斯大学会计研究小组和会计原则委员会(APB)都曾经在不同程度上涉及到对会计基本假设的研究。在 60 年代前后,会计基本假设的研究达到

了顶峰,而其中最系统、最全面的论述会计基本假设的会计文献应该首推 ARS No. 1 “The Basic Postulates of Accounting”(Moonitz, 1961)。也许是“盛极则衰”吧,从 70 年代开始,西方会计界在进行会计理论研究时,有意识地将会计目标放在第一位,在财务会计概念框架的研究中则更是如此。相比较而言,研究重心向会计目标的转移必然淡化或模糊化会计基本假设的地位与作用,使得会计基本假设则处于一种“不尴不尬”的境地——往往并不将会计基

收稿日期 1999- 03- 15
杜兴强:厦门大学会计系博士研究生,361005(Du Xingqiang, Xiamen University, 361005)

本假设纳入会计基本概念体系之中,而仅仅作作为外部环境对财务会计的约束和限制因素。

必须注意到,会计基本假设是从客观经济环境中抽象而得,其本质上应该是客观的。但是对客观环境进行抽象却必须依赖于会计研究者。会计研究者的主观性(个人偏好与价值判断、认识局限乃至特定历史阶段的局限)都会在很大程度上影响到关于会计基本假设所形成的结论。一方面,会计基本假设主要是由客观的经济环境所决定,这个特点决定了会计基本假设在特定的会计环境下具备一定程度的客观性质;另一方面会计基本假设也是会计理论研究者对客观经济环境进行总结而得出的结论,因此不可避免地具备一定的主观性。正是会计基本假设的这些特征决定了随着会计环境的变迁,我们必须对会计基本假设进行重新的认识。本文中,笔者将探讨会计基本假设再研究的必要性;从历史和逻辑角度论述现有的四项会计基本假设(主体假设、持续经营、会计分期和货币计量假设)的层次性,以澄清某些误解;修正某些会计基本假设的内容并提出新的会计基本假设。

2 会计基本假设重新研究的必要性

会计基本假设作为一项基本会计概念,对会计目标、会计对象乃至会计要素及其确认与计量原则都产生着深远的影响,下面详细论述。

2.1 会计基本假设与会计目标

在“会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统”的论断下,会计目标占据着十分重要的地位。但是,从本质上来讲,会计目标也是一项假设,而且始终是一项极为重要的假设。会计目标的实现必须以会计基本假设为前提来推定和假定谁是会计信息的使用者,会计信息的使用者需要什么样的会计信息。但是,会计目标也会反作用于会计基本假设,对会计基本假设产生影响,例如信息的分期和定时提供,就是出于会计信息使用者的需要,而反映了会计目标对会计基本假设的影响。

一般来讲,会计基本假设来自客观会计环境,在一个特定的时期内无疑具有相当的稳定性,而会计目标具备主观见之于客观的特征,更容易“感受”到会计环境变化的强烈影响,因而会计基本假设的松动往往体现了会计目标的影响。

会计主体假设辩明了:^① 会计信息的提供方;④限制了会计信息提供的范围,即主要提供关于本主体的交易、事项和情况的结果的综合信息;④初步辩明了会计信息的接受方。因为会计信息作为一种稀缺资源,它的提供不可能是无代价的(事实上,会计信息传递和提供过程之中,代价高昂),所以会计主体假设的另一项功能还在于能为界定会计信息的产权提供基础。

持续经营和会计分期假设则确保了会计能够提供管理人员履行受托责任的信息,并在此基础上提

供决策有用的会计信息。因为决策总是在研究历史资料、立足今天的会计主体现实情况、在掌握现有资料的基础上对未来的展望和预测,因而只有持续经营的会计主体提供的连续的会计信息,才是真正有用的信息,才能成为会计信息使用者的决策依据。同样,会计分期的假设则保证了资源的委托方能够定期了解到管理阶层履行受托责任的情况,以便及时作出更换或继续聘用管理人员的决策。

另外一项会计基本假设——货币计量假设(含币值稳定不变假设),目前正在经受巨大的冲击,则更体现了会计基本假设和会计目标的依存和互动的关系。币值稳定不变假设将会计目标限制在“受托责任观”的层次上,但是会计环境的变化(逐渐成熟的证券市场、资本的高度流通性、衍生金融工具)对会计目标产生影响,使之定位于“决策有用观”。尽管历史成本会计信息也具备一定的预测能力,但是决策有用决不仅意味着简单地由过去推知未来,要真正对决策有用,及时的现在信息和具备合理预测能力的未来会计信息必不可少。这就要求采纳公允价值(Fair Value、公允价值不是一个单一概念,它具体可以体现为未来现金流量贴现值或市场价值等)计量属性。会计目标的变动无疑也影响到会计假设,使得币值稳定不变假设产生了松动。

2.2 会计基本假设和会计对象

会计基本假设和会计对象都是对会计系统运行的客观经济环境(市场经济和现代企业制度)的抽象。会计基本假设直接体现了经济环境的特点,因而成为会计运行的基本前提;会计对象是会计信息系统所反映和控制的客体,是客观经济环境的一个特定方面——价值增值运动。但作为会计对象的价值增值运动包含着三方面的内涵:^①简单的价值运动(W-G-W);④历史的或过去的价值增值运动;④未来的价值增值运动。会计基本假设和会计对象之间的依存关系主要体现在:将会计基本假设作为一个整体进行考察,就会逼近会计对象的基本特征;反之,对会计对象进行深入研究,同基本假设提供的结论将会不谋而合。会计基本假设制约着会计对象,会计对象反过来会对会计基本假设产生影响。

(1) 会计主体假设限定了会计对象的空间范围,将价值增值运动缩小到一个会计主体的范围之内,这是十分重要的,因为是否有明确和合理的对象将决定一门学科能否存在。过去,由于历史环境和人们认识上的原因,出现了有意或无意地将会计对象的范围扩大化的倾向,如认为会计对象是“社会主义再生产过程之中的资金运动”、“核算和监督企业经济活动对社会所产生的影响”等观点,这不仅造成了会计学科和其它学科(如统计)之间界限的不甚明确,而且使得企业不可能真正地去认真核算本企业的盈亏。会计核算总的来说是一种立足于微观的核算,尽管并不否认会计信息可以服务于宏观的

目的。

(2) 持续经营假设限定了作为会计对象的价值增值运动在时间上的连续性,会计分期假设则为会计对象规定了时间界限,会计对象运动在持续经营和会计分期假设上获得了动态和静态的辩证统一。作为会计对象的价值增值运动的反映和控制必须是连续的,即“ $G - G' - G'' - \dots$ ”的无限延伸。同时,价值增值运动要有一个期间或某个特定的时点,以便定期地总结企业的经营成果和财务状况。

(3) 货币计量假设指明了会计对象的性质。作为会计对象的价值增值运动是一个抽象概念,是难以把握的,而作为价值表现形式的价格则是直观的。因而,以货币作为衡量尺度的价格规范着价值和价值增值。只有以货币作为计量单位所反映的价值增值运动才能成为会计的对象。但是,货币计量假设(含币值稳定不变假设)仅能反映过去的价值增值运动,如果要求反映未来的价值增值运动,客观上就要求改变会计计量的属性,采纳重置成本、未来现金流量等计量属性,而这正是会计对象对会计基本假设产生影响的结果。

2.3 会计基本假设与会计要素的定义

会计要素是会计对象的具体化,但是也必须考虑到会计信息使用者的要求即会计目标。会计基本假设对会计目标和会计对象研究的重要作用同时也淋漓尽致地体现在会计要素的定义之中——目前所公认的四项会计基本假设无一例外地内涵于会计要素之中。例如 FASB 将资产定义为“会计主体由于过去的交易或事项而拥有或控制的未来经济利益”,“会计主体”一词体现了会计主体假设,“过去的交易或事项、未来”体现了持续经营与会计分期假设,至于“未来的经济利益”,其最恰当表示应该是“未来现金流量的贴现值”,这必须要求以货币作为统一计量单位来进行计量,而这正体现了货币计量假设。

考虑到会计要素确认和计量的原则是由会计要素的定义所决定,所以会计基本假设必然会对会计要素的确认与计量原则产生影响。

3 现有四项会计基本假设的概念层次的辨析

关于得到会计界普遍认可的四项会计基本假设,即主体假设、持续经营、会计分期和货币计量假设,本文认为它们并非并列的、概念层次相同的,下面将运用历史与逻辑相结合的思维进行探讨。

3.1 历史考察

意大利复式簿记在理论上的总结固然标志着记账方法的改进,同时不可忽略的是,在复式簿记的有关论述之中,已包含了“会计主体”的胚胎——“在三本账簿(日记账、分类账和备查账簿)中,合营的资本账户必须和自己的资本账户分开登记”。实际上,会计从产生之日起,就与特定的主体结下了不解之缘,无论从中国原始公社的“结绳记事”,还

是印度原始公社出现的“记账员”的事实分析都是如此。此外,在当时的意大利,虽然还不存在稳定而统一的货币,但是巴其阿勒在其著作中已经明确指出,“在计算价值总数时,只能采用同一货币单位,因为不同的货币单位不适宜于汇总合计”,这可以看作是货币计量思想的发端。当然,随着历史的发展出现通货膨胀现象后,会计界才给货币计量假设附上一个子假设——币值稳定不变。1673 年,法国国王路易十四签署《商业条令》,规定商人必须每两年编制财产目录,标志着会计分期思想的逐步形成。随着工业革命的成功,工厂逐渐采用机器设备等长期资产,经济活动的重心也告别了合伙冒险的商业活动,过渡到持续经营的工业生产活动。此时,会计分期和持续经营假设才成为一对经营并称的基本假设,而并非象一些人认为的“会计分期假设是对企业的持续经营活动进行的人为分割”,这一点可以从持续经营假设的定义——“除非有明显的反证,否则一般都认为企业将无限期地经营下去”中得到旁证,因为会计分期假设思想出现雏形时,那时的企业活动还主要是一次性交易和短期的合伙式经营。

3.2 逻辑分析

此处笔者想用逆向思维来解释。按照逻辑推理的原则,最先产生的会计基本假设应当是会计所必须的,或者是会计更迫切需要的(尽管人们当时不进行会计研究,也可能并未意识到这一点),那么在会计环境的变迁面前受到的冲击也应该最小,依次类推。现在让我们来具体分析在目前会计环境下各项会计基本假设受到的冲击的情况。目前会计依存的大环境是市场经济,而且西方国家正在进行所谓的由工业经济向知识经济的过渡。

(1) 在市场经济下,企业优胜劣汰是客观事实,从长远来看,没有一个企业可以做到真正意义上的“持续经营”——即使经营业绩良好,但是也有可能被其它企业故意地并购,这是西方若干次兼并浪潮给我们的深刻启示。事实上,早在 1961 年,著名会计学家 Moonitz 就在《会计基本假设》(ARS1)中提到了暂时性假设(Tentativeness),指出企业经济活动的暂时性是绝对的,而持续经营则是相对的。国际会计准则委员会的《编制财务报表的框架》中将持续经营称作是一项基本假设(Basic Assumption)而非基本假定(Basic Postulate)是有其道理的。

(2) 其次受到冲击的是会计分期假设。知识经济下,“信息是全球经济神经传递的讯号,金融资本是全球经济的血液,通讯是连接经济的动脉”,为了正确、快捷的决策,必然要求及时的有用信息。然则目前以年为时间单位的年度财务报表,甚至以半年、季度为时间单位的财务报表已经越来越不能满足会计信息使用者的需要,随着计算机网络等通讯技术的进步,未来的会计信息提供必然是一种实时报告系统(Real-Time Reporting System),那么会计分

期的限制将会在未来的会计模式中荡然无存。

(3) 接下来受到冲击的是货币计量和币值稳定不变假设。币值稳定不变假设在持续的通货膨胀面前显得是那么的“苍白”，但是，除了个别国家的个别时期外，通货膨胀还是可以限制在一个认可的范围之内的。当然，此外并非为币值稳定不变辩解，而是认为，在现有会计环境下，该假设要比持续经营和会计分期假设受到的冲击要小。

尽管有人设想了种种的会计模式，企图对货币计量假设提出质疑，但是只要复式簿记系统存在，货币计量假设便必不可缺，因为没有任何计量单位能够取代货币这种统一的计量尺度来完成复式簿记那内在的平衡机制，到少目前是如此。那么，有人要问：“目前多数软资产如智力资本、人力资源等为什么不能在财务报表中确认？”笔者认为出现这种情况固然有目前尚无法完美地用货币对之进行计量的原因，但是恐怕最大的难处还在于无法对之选取合适的计量属性进行计量。后者比前者更严峻、更是会计界多年争论的焦点之所在！

(4) 尽管 Wallman 先生认为不久的将来，会计主体将是以产品为中心的网络，即“虚拟企业”，而不再是传统意义上的法律实体，但是不可否认的是，这些改变的只是会计主体的形式，会计主体的内涵并未因此而不存在，相反会计主体的内容将更加丰富，也就是说，受到冲击的只是会计主体的形式而已。

按照逆向思维的逻辑进行分析与笔者构建的财务会计概念框架中的设想相同。上述历史洞察和逻辑分析的结果是不谋而合的，那就是，按照逆向思维分析的结果是：各项会计基本假设目前受到冲击的程度由高到低的顺序是“持续经营”→“会计分期”→“币值稳定和货币计量”→“会计主体”，按照以上的推理思路，反过来会计基本假设的概念层次顺序是“会计主体”→“货币计量(币值稳定)”→“会计分期”→“持续经营”。

4 会计基本假设的重新认识与补充

如果联系会计环境的变迁进行仔细地分析，我们不难发现产生于或者归纳于几十年前的、目前得到公认的四项会计基本假设，即会计主体、持续经营、会计分期和货币计量都不同程度地经受着巨大的冲击，这一点在上面已经进行了初步的涉及。会计基本假设本来就是在对会计环境进行概括与总结的基础上进行的人为假定，那么笔者认为在会计环境变迁的冲击面前，我们有必要也必须对会计基本假设的内涵进行重新分析与界定，并尝试根据会计环境的新特点提出新的会计基本假设。

4.1 对现有四项会计基本假设的重新认识

4.1.1 关于会计主体假设

会计主体的空间范围正在发生急剧的变化——在信息革命面前，会计主体的空间范围正变得越来

越难以界定。正如 AICPA 下属的紧急事务委员会 (Breakthrough Task Force) 所指出的，到 2005 年，法律主体的平均规模将大大下降，企业的供应商、雇员和顾客将以“交易为纽带”进行经济活动，这些交易网络将围绕存在着密切联系的企业群体或“虚拟企业”的会计信息，这些企业群体的经济活动的规模、迅捷性和复杂性也许是目前的企业，甚至是企业集团所不能比拟的，如果企业的空间范围界定如此具备弹性，那么未来的非传统性企业——“虚幻企业”，将会是一些企业网络，甚至是成千上万的个人联合在一起形成的网络，当然这些个人主要是一些极具潜力的“人力资源”或“智力资本”，他们构成了虚拟企业的主要的资产。因此，需要抛弃传统的将企业实体或有形企业当作会计主体的思路，应该对会计主体的内涵与外延重新进行认识。

4.1.2 关于持续经营和会计分期假设

会计理论中对持续经营假设的定义采取了“非反例即为真”的思路，即“除非有明显的反证证明一个企业或者会计主体在可以预见的日期将进行清算，否则都认为企业将持续地经营下去”。而会计分期假设是在持续经营假设的基础上，将企业连续的经营活动人为的划分为若干个间隔期，以便定期提供一个企业财务状况、经营成果和现金流动的有关信息，通过向委托者报告受托资源的保值和增值情况来解除管理当局的受托责任，并向目前的或潜在的会计信息使用者提供决策有用的信息。持续经营和会计分期假设的定义决定了它是会计基本假设中主观性和人为性较强的两项。

¹ 根据市场经济优胜劣汰的规律，任何企业都不可能作到真正意义上的永续经营，企业在会计分期假设下的期末财务状况和经营成果只具有暂时性和近似性(由于权责发生制允许会计人员的主观判断)，真正客观的财务状况和经营成果只有等到企业经营期限终止以后才可能得到。因此建议将暂时性假设作为持续经营假设的一个子假设 (Sub - postulate) 明确地提出。因为，持续经营假设固然必须，但是持续经营假设就仿佛是一把“双刃剑”：一方面，只有假设企业持续经营，权责发生制原则、历史成本原则和实现原则才能获得其存在的合理性和必要性；另一方面，持续经营假设以及会计分期假设下最终得到的财务报告不可避免地含有人为估计和判断的成分在内，由此得到的反映企业财务状况和经营成果以及财务状况变动情况的会计信息只是对企业整个经营过程某个横截面 (Cross - section) 的综合与分析，因此不可避免地具备了“暂时性” (Tentativeness) 的特点——持续经营总是相对的。了解到这一点，会计信息的使用者就会认识到，目前会计期间或几个会计期间企业的财务状况和经营结果只能是一种暂时的结果(最终的结果要到企业经营彻底结束以后才能客观得到)，因此在进行相关的决策时，就会注意到会计信息所反映的和客观事实不

可能完全一致的特点,并适当地作出分析调整。此外,明确“暂时性”这一点,无疑在一定程度上可以降低使用者对会计信息的主观期望,降低“注册会计师诉讼爆炸”的发生频率。

④至于会计分期假设,尽管受到网络化和实时报告系统(Real-time Reporting System)的冲击,但笔者认为目前其仍有存在的必要性。但是,其内容必须相应地得到修订。修订后的会计分期假设的间隔期将大大缩小,将会出现按照季度、月甚至旬为时间单位编制财务报告。中期财务报告(Interim financial reporting)的作用将日益突出。另外,考虑到年报的滞后性,建议编制简化年度报告(Summary annual reporting)来使会计信息使用者尽快地了解到企业本会计期间的重要的财务状况和经营成果。并对会计信息使用者浏览最终的年度财务报表提供一种导读的作用。

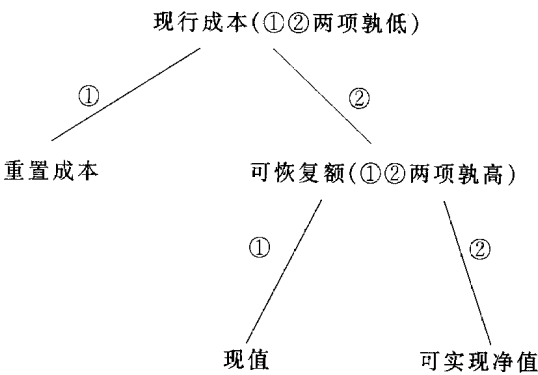
4.1.3 关于货币计量假设和币值稳定不变子假设

由于企业最终生成的财务报表上体现的数字具有概括性的特征,而货币则是惟一的、统一的计量尺度,所以货币计量假设必须存在。但是,货币计量假设的子假设币值稳定不变假设则成为财务会计和会计计量乃至财务报表改革的一个巨大的障碍。币值稳定不变假设是历史成本计量的坚实根基,而与公允价值则是不相称的。公允价值会计计量属性要想得到更广泛的运用,到少在未来与历史成本并驾齐驱,币值稳定不变假设必须排除在会计基本假设之外,但可以降格为会计假定,仅仅适用于利用历史成本计量的经济业务的情况。

4.2 关于增设会计计量属性会计基本假设的观点

如果将会计看作是一个以提供财务信息为主的经济信息系统,那么会计计量贯穿于整个会计信息系统之中,会计计量是会计信息系统的核心职能,会计本身就是一个计量过程。会计确认有权责发生制的会计基本假定(IAS1),那么鉴于会计计量的重要性和会计计量属性对会计计量的重要性,笔者认为会计基本假设中应当为会计计量属性留有一席之地。在对币值稳定不变假设作出修正之后,笔者建议引进 Moonitz 在 ARS1 中所介绍的“交换价格(市场价格)”假设,为解决会计计量属性抉择的难题提供一定的思路。按照 Moonitz 的理解,过去的交易价格为历史成本,现在的交易价格为现行成本或重置成本,而未来的交易价格为现金流量的贴现值,即现值(Present Value)。而按照某些学者的理解,目前广泛得到关注的公允价值既可以是现值,也可以是(目前)市场价格(即重置成本或现行成本)。按照这个逻辑进一步发展,在进行交易的临界点上,历史成本与现行成本、重置成本取得了一致——都为交换价格,而一旦交易完成,这个交易价格就转化为历史成本,日后的交换价格就演化为其他会计

量属性。那么,在市场价格的会计基本假设下,笔者可以推断出各种会计计量属性的适用范围:历史成本适用于核算初始的交易价格,它具有可验证性与客观性,有助于保持会计信息系统的相对精确性,避免象其它学科计量结果一样的模糊性;现值适用于象签定了不可更改的合约、需要在未来履约的项目、单独贡献现金流量的项目(如衍生金融工具)等的计量;重置成本或现行成本适用于现在这个时点,体现了目前的交换价格(市场价格)。体现在现在与未来交易价格的重置成本、现行成本和现值之间关系可以用下图来表示。



5 结束语

不论会计基本假设目前实质上是否得到这些准则制订机构的重视,尽管回避同时谈论会计基本假设可以避免一些概念上的纠纷,如会计基本假设的数目、会计基本假设与会计目标的概念层次如何界定等,但会计基本假设提法的不明朗影响了其在财务会计概念框架中和会计理论研究中应有的地位和作用,也影响了我们对会计目标、会计对象和会计要素定义及其确认、计量原则的认识。所以,应该加大对会计基本假设的研究力度。

参考文献

[1] 葛家澍. 财务会计概念框架与基本会计准则. 会计研究, 1997. 12

[2] 葛家澍. 现代西方财务会计理论. 厦门大学出版社, 1989 年

[3] 文硕译. 会计思想史. 中国商业出版社, 1989 年

[4] 林志军. 巴其阿勒会计. 立信图书用品社, 1988. p80~ 81

[5] 罗伯特·赖特. 国家的作用——21 世纪的资本主义前景. 上海译文出版社, 1994. 9

[6] Wallman. The future of accounting and financial reporting: The colorized approach. Accounting Horizon, 1996. p29

[7] 葛家澍. 市场经济下会计基本理论与方法研究. 中国财政经济出版社, 1995: . p381, p385, p418

□